Tribunal administratif N° 33059 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 15 juillet 2013
2e chambre

Audience publique du 29 septembre 2014

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre deux bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés 6 Luxembourg et
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matières d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33059 du rôle, déposée en date du 15 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Claude Geiben, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., ayant son siège social à L-….., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, portant introduction d'un recours en réformation, subsidiairement en annulation contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010, ainsi que contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 mai 2013 rejetant comme non fondée la réclamation introduite contre ces bulletins ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 22 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 19 décembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Claude Geiben au nom de la société anonyme ..... ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 20 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins d'imposition et la décision directoriale déférés ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude Geiben, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juin 2014.

Suite au dépôt de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2010 en date du 27 novembre 2012, la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», se vit informée, conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », par un courrier du 5 décembre 2012 du bureau

d'imposition de Luxembourg Sociétés 6, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », que l'administration des Contributions directes envisageait d'effectuer des redressements concernant l'« *imposition d'un bénéfice qui correspond à une marge nette de 0,25% sur les prêts accordés aux entreprises liées suivant le principe de la pleine concurrence* ».

La société .....n'ayant pas pris position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 5 décembre 2012, précité, dans le délai lui accordé à cet effet, à savoir jusqu'au 27 décembre 2012 au plus tard, le bureau d'imposition émit à son égard, le 9 janvier 2013, notamment le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010, ci-après désignés par « les bulletins », en indiquant dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités que « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants*[:] *Imposition suivant courrier du 05.12.2012* ».

Par courrier du 19 février 2013, les administrateurs, Mesdames ..... et ....., introduisirent au nom de la société .....une réclamation auprès de l'administration des Contributions directes à l'encontre desdits bulletins.

Par décision du 21 mai 2013, répertoriée sous le numéro C 18446 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », déclara non fondée la réclamation de la société ...... Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 4 mars 2013 par les dames ..... et....., au nom de la société anonyme ....., avec siège social à L-...., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2010 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2010, les deux émis en date du 9 janvier 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir majoré son bénéfice commercial déclaré d'un montant de ..... euros, cette majoration correspondant à une marge bénéficiaire nette, applicable en matière fiscale à l'endroit de sociétés ayant comme objet unique le financement intra-groupe ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante, une société dont l'objet social se compose avant tout de la mise à disposition au profit de sociétés associées et intégrées au sein du même groupe commercial de liquidités dans le cas de besoin ; que les règles fiscales applicables à l'endroit d'une telle constellation, au niveau du droit supranational aussi bien qu'au niveau du droit interne, sont définies avant tout par l'article 9 concernant les entreprises associées de la convention modèle contre les doubles impositions instaurée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ;

Considérant que d'après l'article 9 de l'OCDE, pré cité, lorsque a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant, et que dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ;

Considérant que le principe de pleine concurrence, sus-énoncé, constitue la norme internationale adoptée par les pays membres de l'OCDE qui doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert entre entreprises associées effectuant des transactions transfrontalières ; que pour assurer l'application de ce principe, l'OCDE a élaboré des lignes directrices, régulièrement mises à jour, destinées à être observées aussi bien par les entreprises multinationales que par les administrations fiscales dans le cadre de l'établissement des prix de transfert entre entreprises associées effectuant des transactions transfrontalières ;

Considérant qu'un service intra-groupe, dont notamment une transaction de financement intra-groupe, a été rendu si, dans des circonstances comparables, une entreprise indépendante avait été disposée à payer une autre entreprise indépendante pour exécuter cette activité, ou si elle l'avait exécutée elle-même ; que si un financement intra-groupe a été effectué, il échet de déterminer, comme pour les autres types de transferts intra-groupes, si les modalités convenues sont conformes au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire qu'elles correspondent au prix qui aurait été pratiqué et accepté par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables ; qu'il convient, partant, de procéder à une analyse de comparabilité ; qu'en général, la rémunération de chaque entreprise partie à une transaction donnée est le reflet des fonctions qu'elle a assumées (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés) ; qu'ainsi, il importe d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions ;

Considérant que la réclamante a principalement pour objet « l'acquisition, la vente, l'échange, la construction de tout immobilier, soit directement et en son nom, soit par l'entremise de sociétés ou autres entités luxembourgeoises ou étrangères poursuivant ce même

objet ou un objet similaire. (...) » ; qu'elle a en outre « pour objet la prise de participations sous quelque forme que ce soit, dans toutes entreprises commerciales, industrielles, financières ou autres, luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition de tous titres et droits par voie de participation, d'apport, de souscription, de prise ferme, d'option, d'achat, d'échange, de négociation ou de toute autre manière et encore l'acquisition de brevets et de marques de fabrique et la concession de licences, l'acquisition de biens meubles et immeubles, leur gestion et leur mise en valeur » ; qu'elle peut « encore accorder aux entreprises auxquelles elle s'intéresse, ainsi qu'à des tiers tous concours ou toutes assistances financières, prêts, avances ou garanties, comme elle peut emprunter même par émission d'obligations ou s'endetter autrement pour financer son activité sociale » ; qu'elle « peut d'une manière générale effectuer toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières, immobilières ou financières et prester tous services, tant au Grand-Duché de Luxembourg qu'à l'étranger, et encore accomplir toutes autres opérations à favoriser l'accomplissement de son objet social » ;

Considérant que malgré cette diversité d'opérations commerciales et financières que la requérante est libre d'accomplir d'après ses statuts, elle n'a procédé à d'autres activités, au titre de l'année litigieuse, qu'à la réception de fonds monétaires pour, ensuite, les remettre à nouveau à la disposition d'autrui ; qu'elle a donc agi comme une sorte d'intermédiaire pour ce qui est des flux monétaires entre ses créanciers et ses clients ; qu'en général, le but d'une société commerciale, à l'opposé d'une association sans but lucratif, réside per se dans la réalisation actuelle et efficace de bénéfices, de sorte que, même en admettant, eu égard à son activité de financement intra-groupe, que les bilans et résultats financiers de la réclamante ne prêteraient, d'un point de vue purement commercial, pas à critique, il n'en demeure pas moins que d'un point de vue fiscal, il échet, à l'instar du bureau d'imposition, de procéder à la mise en compte d'une marge bénéficiaire se basant sur des critères économiques valablement retraçables, i.e. sur des critères qui pourraient aisément se réaliser entre des parties tierces ;

Considérant qu'afin d'être en mesure de déterminer une telle marge bénéficiaire, il importe de procéder à l'analyse d'une situation de fait pareille existant entre des acteurs non concernés l'un par l'autre ; que d'une manière générale, une société commerciale dont un des seuls objets est la mise à disposition d'importantes sommes d'argent à titre de financement ou de soutien de projets d'affaires, se doit forcément de réaliser l'ensemble de ses bénéfices à travers cette activité de financement, le principe de pleine concurrence prôné par l'article 9 de la convention modèle de l'OCDE se trouvant dès lors intrinsèquement rempli ; que les intérêts créditeurs générés par les sommes prêtées à court, moyen ou long terme à des clients se doivent nécessairement de couvrir l'ensemble des charges dues au titre de l'année d'exploitation, pour réaliser, summa summarum, un résultat positif ;

Considérant qu'en l'occurrence, afin d'arriver à un tel résultat positif, le bureau d'imposition a appliqué une marge bénéficiaire nette de 0,25% sur l'ensemble des prêts octroyés, cette marge équivalant, pour une période de treize mois entiers et consécutifs, la réclamante ayant inclus le résultat de l'année 2009 dans celui de l'année 2010, à (0,25% x ……. x 13/12 i.e.) …… euros ;

Considérant qu'une marge bénéficiaire dite nette (i.e. un ratio financier qui mesure la rentabilité finale d'un établissement), au contraire d'une marge bénéficiaire définie comme brute (i.e. un ratio qui mesure la rentabilité relative des ventes), fait abstraction de l'ensemble des opérations commerciales et financières réalisées au titre d'une année d'imposition et

actées au travers de comptes et bilan commerciaux, pour arriver à un résultat fiscal tel qu'il aurait valablement pu se réaliser entre tiers ; que le corollaire de cette démarche, en ce qui concerne non seulement les mesures supranationales dont notamment l'article 9 de la convention modèle de l'OCDE, mais plus précisément les préceptes et directives indigènes, constitue notamment les paragraphes 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) de même que l'article 56 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ; qu'en outre, du fait que la majoration ne s'avère aucunement outrancière, il importe de confirmer le bureau d'imposition dans sa manière d'agir ; que pour le surplus, les impositions sont également conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 juillet 2013, la société .....a introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins du 9 janvier 2013, ainsi que contre la décision directoriale du 21 mai 2013, précitée.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il est dirigé contre les deux bulletins émis le 9 janvier 2013, étant donné qu'en l'espèce, le directeur aurait statué par rapport à la réclamation de la partie demanderesse dirigée contre lesdits bulletins moyennant sa décision du 21 mai 2013, précitée.

La partie demanderesse réplique que dans sa requête introductive d'instance, elle aurait conclu non seulement à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins émis le 9 janvier 2013, mais encore à la réformation de la décision directoriale du 21 mai 2013 ayant tranché sa réclamation introduite contre ces bulletins.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO, a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

Force est au tribunal de constater que le directeur a statué sur la réclamation introduite par la partie demanderesse par une décision du 21 mai 2013, de sorte que le recours est irrecevable pour autant qu'il est introduit directement contre les bulletins émis le 9 janvier 2013. Il s'ensuit encore que le tribunal n'a pas à prendre position par rapport aux moyens et arguments invoqués par le demandeur et qui visent directement les bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt commercial communal et un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 21 mai 2013. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours en annulation.

Le recours en réformation est par conséquent recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 21 mai 2013 pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse soutient que les bulletins émis le 9 janvier 2013 s'écarteraient de sa déclaration d'impôt sur deux points, premièrement, en ce qui concerne la marge d'intérêts fixée par l'administration fiscale pour les prêts lui accordés par son actionnaire et utilisés par elle pour accorder un prêt à une société de droit luxembourgeois, à savoir la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», deuxièmement, en ce qui concerne le refus par l'administration fiscale d'accepter la déduction de l'ensemble de ses frais de financement et de ses charges, bien qu'ils aient été dûment enregistrés dans sa comptabilité et indiqués dans sa déclaration fiscale au titre de l'année 2010. Le directeur aurait confirmé cette imposition.

En droit, la demanderesse reproche à l'administration fiscale de ne pas avoir indiqué la disposition légale se trouvant à la base de son refus d'accepter la déduction de ses frais et charges effectivement exposés en l'année 2010. Elle relève dans ce contexte que le directeur n'aurait pas mis en cause la réalité et la justification de ses frais et charges. Elle explique que ses frais auraient été exposés exclusivement au titre de ses activités à but de lucre dans le cadre de son objet social statutaire et qu'ils feraient partie de son résultat économique. Lesdits frais ne rentreraient pas dans le champ d'application d'une exception légale les rendant non déductibles.

La demanderesse fait valoir que d'après la jurisprudence administrative, l'Etat pourrait refuser la déduction des frais uniquement si la déductibilité n'est pas autorisée par la loi, si les frais ne sont pas objectivement justifiés ou justifiables, ou encore si, dans l'hypothèse de frais justifiés, le contribuable refuserait de fournir une justification adéquate lors de la procédure d'imposition, malgré la demande de l'administration fiscale formulée en ce sens, pour mettre ensuite en exergue qu'en l'espèce l'administration ne l'aurait pas invitée à justifier ses frais. L'administration aurait catégoriquement refusé la déductibilité de tous frais et charges, malgré le fait qu'elle aurait retenu que la demanderesse devrait avoir une activité de lucre. En procédant de la sorte, l'administration aurait violé le principe du contradictoire en ce qu'elle aurait omis d'entamer le moindre débat sur la justification des frais et charges de la demanderesse. Elle n'aurait pas, non plus, respecté les principes légaux relatifs à la fixation du résultat imposable d'une entreprise commerciale, et notamment ceux inscrits aux articles 14 et 60 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ».

La demanderesse estime encore qu'en omettant de citer la moindre disposition légale à la base de l'imposition effectuée en l'espèce, l'administration se serait placée « *sur le terrain du non droit* » dans la mesure où elle devrait effectuer son imposition conformément à une base légale.

Quant à son activité poursuivant un but de lucre, la demanderesse fait valoir que l'administration ne saurait partir du principe qu'une activité de financement, à l'instar de toute autre activité économique, devrait toujours être excédentaire par rapport aux frais et charges et dégager chaque année un résultat positif imposable, une telle supposition serait intenable du point de vue juridique et économique, ce qui expliquerait d'ailleurs pourquoi l'administration n'aurait pas cité de base légale pour l'application en l'espèce de sa « *théorie de la marge nette* ». En outre, cette supposition ne serait pas compatible avec les dispositions de l'article 114 LIR relatives aux pertes reportées.

La demanderesse insiste encore sur le fait que son activité ne pourrait pas être considérée comme non lucrative, étant donné, premièrement, que l'administration lui aurait forfaitairement mis en compte une marge de 0,25% par année entre les financements reçus et les financements donnés, et deuxièmement, qu'il serait possible qu'elle réalise dans le futur un gain sur ses opérations de financement.

Elle explique que pour l'année 2010, elle aurait dû comptabiliser une perte de change conformément aux dispositions de la loi fiscale et plus particulièrement conformément à celles de l'article 23 LIR. En effet, elle aurait emprunté des montants en US dollars et elle aurait accordé des prêts en euros. Elle en déduit que l'Etat ne pourrait qualifier sa marge d'intérêts de 0,25% de marge nette. Elle ajoute que selon l'évolution du marché des devises, elle réaliserait des gains ou des pertes de change. Un gain de change pourrait constituer un résultat imposable, de sorte que l'administration fiscale devrait également prendre en considération les pertes de change lors du calcul du résultat fiscal. La pratique du marché ne permettrait d'ailleurs pas à une société opérant des activités de financement d'exiger, à titre de rémunération de ses prêts, des taux d'intérêts tellement importants que l'intérêt courant à lui seul couvrirait tout risque de change, dans la mesure où de tels taux d'intérêts seraient usuriers.

La demanderesse soutient encore qu'elle ne violerait pas le principe de libre concurrence ou les pratiques des prix de transfert de l'OCDE, plus particulièrement, elle n'aurait pas effectué un transfert de bénéfices ou de produits de type « *BEPS (Base Erosion Profit Shifting)* ». L'administration fiscale aurait, à tort, placé le cas d'espèce dans le champ d'application des articles 40 et 56 LIR. Elle estime que les dispositions de l'article 23 LIR et la jurisprudence afférente devraient lui être appliquées.

La demanderesse estime également que l'administration fiscale aurait enfreint le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial au sens de l'article 40 LIR, en vertu duquel les résultats imposables d'une entreprise seraient établis en fonction des résultats retenus dans sa comptabilité commerciale tenue régulièrement. L'administration fiscale ne pourrait s'écarter du bilan commercial uniquement dans des cas exceptionnels dûment justifiés par la loi fiscale, ce qui ne serait cependant pas le cas en l'espèce.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours. Il met en avance que la société demanderesse resterait en défaut de préciser si la société .....était une société de droit italien ou bien de droit luxembourgeois. Il conclut en substance que dans les deux hypothèses, la majoration du bénéfice opérée par l'administration des Contributions directes serait à confirmer, soit sur base des dispositions du droit international et plus précisément de l'article 9 de la Convention entre le Luxembourg et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales signée à Luxembourg le 3 juin 1981, approuvée par la loi du 2 décembre 1982, sur le principe de la libre concurrence, soit sur base des dispositions du droit interne et plus particulièrement des paragraphes 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG » et de l'article 164 (3) LIR relative à la distribution cachée de bénéfices.

A titre liminaire quant au moyen ayant trait à la légalité externe de la décision déférée, c'est-à-dire quant à la violation du principe du contradictoire alléguée par la demanderesse, et l'absence d'indication de base légale soulevée dans ce même contexte, force est au tribunal de

constater que par le courrier précité du 5 décembre 2012, le bureau d'imposition a informé la société demanderesse, conformément au paragraphe 205 (3) AO, de son intention de s'écarter sur les points y indiqués de la déclaration fiscale de l'année 2010 déposée par cette dernière, mais que la demanderesse n'a pas pris position par rapport à ce courrier. Le tribunal est dès lors amené à retenir que la société demanderesse a renoncé d'expliquer sa position à l'administration fiscale, et donc aux droits lui garantis par le principe du contradictoire. Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour défaut de pertinence.

Il est constant en cause que la société demanderesse a accordé un prêt à la société ..... moyennant des fonds qu'elle a elle-même empruntés et ce sans mise en compte d'intérêts débiteurs.

Force est au tribunal de constater, indépendamment de la question de savoir si la société ..... est une société de droit italien ou de droit luxembourgeois, que les parties se trouvent en substance en désaccord sur la question de savoir si le prêt consenti par la société demanderesse à la société ..... correspond au principe de la libre concurrence ou s'il s'agit d'une distribution cachée de bénéfices, ainsi que sur la question en découlant de l'imposition de la rémunération du prêt litigieux dans le chef de la demanderesse.

Concernant la distribution cachée de bénéfices, l'article 164 LIR dispose comme suit :

« *(1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de

circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées[1].

Relativement à la première condition de l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente, énoncée par l'article 164 (3) LIR, il convient de relever que les avances de fonds consenties par une société à son associé, sociétaire ou intéressé au sens dudit article 164 (3) LIR, sans mise en compte d'intérêts débiteurs du chef de ces sommes constituent une distribution cachée de bénéfices. En effet, un gérant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé l'avantage de versements réguliers de sommes dépassant la valeur de la mise à disposition de biens appartenant à la société sans autre contrepartie[2]. En l'espèce, il n'est pas contesté que la société demanderesse a avancé des fonds à la société ..... sans exiger la mise en compte d'intérêts débiteurs.

Dès lors, l'administration fiscale a valablement pu conclure à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé à la société …..

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par ces constats et il incombe dès lors à la société demanderesse de prouver l'absence de diminution de bénéfice indue par la réalité et l'équivalence des contreparties par elle reçues.

Or, force est au tribunal de constater que la société demanderesse n'a fourni aucun élément visant à établir même partiellement une contrepartie concrète pour l'avance de fonds consentie. Elle est également restée en défaut de fournir la moindre explication relative aux circonstances dans lesquelles le prêt litigieux a été conclu et aux clauses et conditions dudit contrat, plus particulièrement, elle a omis d'indiquer les raisons pour lesquelles elle n'a pas exigé de rémunération pour l'avance de fonds consentie, alors qu'elle a pour objet social une activité de financement laquelle implique la poursuite d'un but de lucre.

Il découle des éléments qui précèdent qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société demanderesse à la société ....., doit être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Quant à la seconde condition fixée à l'article 164 (3) LIR, à savoir l'existence d'une relation particulière entre les deux sociétés en cause, le tribunal est amené à dégager des particularités de la cause un certain nombre d'indices qui, considérés globalement, font conclure à l'existence de liens particuliers entre lesdites sociétés, à savoir la société ..... et la

[1] cf. Cour adm. 1er février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 351 et autres références y citées
[2] dans le même sens voir : trib. adm. 29 mars 1999, n°10428 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 358 et autres références y citées.

société ...... Il convient de relever plus particulièrement qu'il se dégage des explications de la partie étatique, ainsi que des publications afférentes au journal officiel Mémorial C Recueil des Sociétés et Associations que les actionnaires fondateurs de la société .....sont la société à responsabilité limitée ..... S.àr.l. et la société à responsabilité limitée ..... S.àr.l., lesquelles ont été fondées par Monsieur …., respectivement par Monsieur ….. Il ressort en outre des pièces versées au dossier administratif, et plus particulièrement du bilan de l'année 2010 de la société ....., que celle-ci a accordé des avances à la société .....pour un montant de …..- € et que des flux financiers sont intervenus entre la société .....et la société à responsabilité limitée ..... S.àr.l, respectivement entre la société .....et la société à responsabilité limitée ..... S.àr.l., pour un même montant de …. € dans les deux cas. En présence de pareils éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre les deux sociétés en cause, à savoir la société .....et la société ....., il aurait appartenu à la société demanderesse d'apporter des éléments de nature à énerver cette apparence ce qu'elle est cependant restée en défaut de faire, des considérations d'ordre général relatives à l'activité de financement, sans le moindre lien concret avec le cas d'espèce, étant insuffisantes à cet égard.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société demanderesse et de l'existence de liens particuliers entre la société demanderesse et la société ....., la qualification de distributions cachées de bénéfices, des intérêts débiteurs qu'auraient dû générer l'avance de fonds consentie par la société demanderesse à la société ....., n'a pas été utilement combattue par la société demanderesse, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu retenir en l'espèce qu'une diminution indue du bénéfice était probable et a dès lors valablement requalifié l'absence de contrepartie reçue par la société demanderesse pour les fonds qu'elle a avancés à la société ....., à savoir les intérêts débiteurs qui auraient dû être mis en compte, en violation du principe de pleine concurrence se présentant en l'espèce comme distribution cachée de bénéfices.

Etant donné que le problème à la base du présent litige a trait en substance à la rémunération du prêt accordé par la société demanderesse à la société ....., c'est à bon droit que la partie étatique a noté que les développements de la société demanderesse relatifs à une violation des articles 23 et 40 LIR qui ont trait en substance à l'évaluation de prêts et non à la rémunération de prêts sont inopérants en l'espèce. Il s'ensuit que les moyens afférents sont à rejeter pour défaut de pertinence.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu déclarer la réclamation de la société demanderesse non fondée et que le recours sous analyse est partant à rejeter comme non fondé.

Au vu de l'issue du litige la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros formulée par la demanderesse sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives est à rejeter, étant encore précisé qu'elle omet de spécifier la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qu'elle ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétibles à charge de la partie demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il vise les bulletins émis par le bureau d'imposition de Luxembourg Sociétés 6 le 9 janvier 2013 ;

déclare le recours principal en réformation recevable pour le surplus ;

au fond, le déclare non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 septembre 2014
Le greffier du tribunal administratif